

Audience publique du 18 octobre 2012

Recours formé par
Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise gracieuse

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29409 du rôle et déposée le 24 octobre 2011 au greffe du tribunal administratif par Madame ... demeurant à ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 juillet 2011 portant rejet de sa demande de remise d'impôts par voie gracieuse ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 janvier 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître François Turk pour la demanderesse et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Par bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année d'imposition 2008 daté du 8 décembre 2010, Madame ... fut, d'une part, informée par le bureau d'imposition Luxembourg ... que l'assiette de l'impôt sur le revenu ne donnerait pas lieu à une cote d'impôt et, d'autre part, que sa demande de remboursement d'impôt pour l'année 2008 ne pourrait plus être prise en considération en raison de son introduction tardive, par application du paragraphe 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO ».

Contre cette décision, Madame ... introduisit, en date du 4 janvier 2011, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Cette demande fut rejetée comme non fondée par le directeur, par une décision du 26 juillet 2011, référencée sous le numéro ... du rôle, qui est libellée comme suit :

«Vu la demande présentée le 4 juillet 2011 par la dame ..., demeurant à ..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse ;

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que la demande tend au traitement de la déclaration d'impôt remise afin de bénéficier d'une régularisation de la retenue sur salaires de l'année 2008;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses, dont quatre hypothèses de dépassement de limites de revenu et une hypothèse particulière d'imposition collective;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;

Considérant qu'en l'espèce la requérante ne dépasse aucune des limites visées à l'article 153 L.I.R. et qu'elle n'est partant pas obligatoirement soumise à l'imposition par voie d'assiette;

Considérant que les contribuables qui ne sont pas admis à l'imposition par voie d'assiette tombent sous l'application de l'article 145 L.I.R. en ce qui concerne la régularisation des retenues d'impôt sur les traitements, salaires ou pensions et peuvent bénéficier, le cas échéant, d'une régularisation des retenues par voie de décompte annuel;

Considérant que l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. prévoit que lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le décompte est à accorder ; qu'après ce délai les retenues opérées sur les traitements, salaires ou pensions acquièrent un caractère définitif (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant qu'en l'espèce la requérante a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2008, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 5 janvier 2010, donc après l'écoulement du délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2009 ;

Considérant que le paragraphe 131 AO n'autorise pas le directeur à faire abstraction de la déchéance légale ainsi encourue par la requérante ;

PAR CES MOTIFS,

DÉCIDE :

La demande en remise gracieuse est rejetée.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 24 octobre 2011, Madame ... a fait introduire un recours contentieux dirigé contre la décision directoriale précitée du 26 juillet 2011.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision déférée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que la demanderesse a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une remise gracieuse.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 26 juillet 2011.

Le délégué du gouvernement estime tout d'abord que le recours encourrait l'irrecevabilité pour libellé obscur dès lors que le recours n'étant pas motivé à suffisance de droit et ne contenant pas l'exposé des faits et des moyens invoqués tel que requis, il violerait l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Il échet de rappeler qu'aux termes de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, la requête introductive d'instance doit comprendre, notamment, l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, l'objet de la demande et le relevé des pièces dont le requérant entend se servir.

Il ressort de la requête introductive d'instance que la demanderesse présente des moyens à l'appui de son recours, certes succincts mais amplement étayés lors de l'audience des plaidoiries. A cela s'ajoute que le délégué du gouvernement a pris position dans le cadre de son mémoire en réponse par rapport à la requête introductive d'instance, de sorte qu'il n'a pas pu se méprendre sur l'objet du recours introduit et sur les moyens développés. Le moyen afférent est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi est recevable.

La demanderesse soutient en substance que la décision du préposé du bureau d'imposition du 8 décembre 2010 et celle du directeur reposeraient sur une lecture erronée du paragraphe 153 AO. Elle fait valoir que malgré le dépôt tardif de sa déclaration d'imposition, elle aurait encore droit au remboursement d'impôt.

Le délégué du gouvernement rétorque que la demanderesse aurait soumis sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2008, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 5 janvier 2010, à savoir après l'écoulement du délai de forclusion prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) qui aurait expiré le 31 décembre 2009. Il donne encore à considérer que la demanderesse ne contesterait pas la tardiveté de sa demande. Il fait valoir que le paragraphe 131 AO ne permettrait pas de faire abstraction de la déchéance légale ainsi encourue. Il conclut que la demanderesse n'invoquant, par ailleurs, aucun moyen d'iniquité subjective ou objective susceptible de justifier une remise gracieuse, ce serait à juste titre que le directeur n'aurait pas fait droit à la demande de relevé de forclusion et aurait rejeté la réclamation.

Il est constant en cause que le 5 janvier 2010, la demanderesse a introduit auprès du directeur une déclaration concernant l'impôt sur le revenu de l'année 2008 véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette.

La demanderesse ne conteste pas non plus l'affirmation du directeur selon laquelle elle n'est pas soumise à l'imposition par voie d'assiette, dans la mesure où elle ne tombe sous aucune des hypothèses visées aux alinéas 1 à 3 de l'article 153 L.I.R.

Aux termes de l'article 153 (4) L.I.R., le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération de pertes provenant d'une catégorie de revenus autres que celles ayant subi la retenue à la source. Il obtiendra ainsi le remboursement d'une partie de l'impôt payé par la voie de la retenue à la source sur les salaires qui dépasse la cote d'impôt sur le revenu calculée en fonction du revenu imposable qui est inférieur au traitement en raison de la compensation des pertes avec des revenus positifs.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a considéré que la demande de Madame ... constitue une demande en restitution d'impôts, telle que visée à l'article 153 (4) L.I.R.

Or, aux termes du paragraphe 153 AO : « *Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind* ».

Il résulte encore du paragraphe 3 de la loi d'adaptation fiscale (« StAnpG ») prévoyant que « *die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft* », que le bulletin d'impôt ne crée pas la dette d'impôt mais ne fait que la fixer à travers la cote d'impôt qu'il fixe.

En l'espèce, les faits qui donnent lieu au droit à restitution du trop-payé d'impôts sont survenus en 2008. Il s'ensuit que, conformément au paragraphe 153 AO précité, le délai pour introduire la demande en restitution d'impôts a expiré le 31 décembre 2009.

Or, il ressort des éléments non contestés du dossier fiscal que la déclaration d'impôt valant demande en restitution d'impôts est entrée auprès du bureau d'imposition Luxembourg 6 en date du 5 janvier 2010, partant après l'expiration du délai prévisé pour formuler la demande en restitution d'impôts.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation de la demanderesse comme non fondée.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour manquer de fondement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 18 octobre 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 18 octobre 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif